

**Audience publique du 22 juillet 2009**

Recours formé par  
Madame ..., ...,  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 25189 du rôle et déposée le 17 décembre 2008 au greffe du tribunal administratif par Maître Paulo Felix, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ..., ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 15 septembre 2008 ayant rejeté comme non fondée sa réclamation dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2005, émis en date du 9 avril 2008 par le bureau d'imposition Luxembourg 2 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 17 mars 2009 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 17 avril 2009 par Maître Paulo Felix pour le compte de la demanderesse ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Maximilien Krzyszton, en remplacement de Maître Paulo Felix, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

---

A défaut de dépôt d'une déclaration d'impôt pour l'année 2005, le bureau d'imposition Luxembourg 2 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le bureau d'imposition* », émit à l'égard de Madame ... en date du 9 avril 2008 le bulletin de l'impôt sur le revenu relatif à l'année 2005, ci-après désigné par « *le bulletin* ».

Madame ... introduisit par courrier du 10 juillet 2008 une réclamation à l'encontre du bulletin, en joignant à cette réclamation la déclaration d'impôt pour l'année 2005, ensemble avec un certain nombre de pièces justificatives.

Par décision datée du 15 septembre 2008, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le directeur* », rejeta ladite réclamation comme non fondée. Ladite décision est libellée comme suit :

*« Vu la requête introduite le 14 juillet 2008 par ... demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2005, émis le 9 avril 2008;*

*Vu le dossier fiscal;*

*Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO);*

*Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO) dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 228 AO) de la loi; qu'elle est partant recevable;*

*Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition de l'avoir imposée par voie de taxation;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision C 7640 du 9.9.1991);*

*qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision C 7444 du 21.5.1993) ;*

*qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique;*

*Considérant que le contribuable n'ayant réservé aucune suite aux mandements, à une sommation-astreinte et une décision liquidant l'astreinte, l'invitant à chaque fois à remettre la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année en cause, le bureau d'imposition a dû recourir à la taxation conformément au § 217 AO ;*

*Considérant que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (C.E. arrêts du 11.4.1962, n°5742; du 13.12.1968 n° 5611 et n° 5446; du 8.12.1970, n° 6042; du 20.2.1975, n° 5937, jugement Tribunal administratif du 19.06.2000, no 11295 du rôle);*

*Considérant d'ailleurs que l'obstination de retenir des déclarations jusqu'à ce que le bureau d'imposition soit forcé de procéder par voie de taxation, tient du pari à ce que le bureau d'imposition, par ignorance de certains faits, établisse un revenu imposable inférieur à celui réalisé;*

*que cependant le droit aux voies de recours ne saurait être converti en instance réparatrice des taxations ressenties comme défavorables, alors même que la production de déclarations dans un délai de réclamation de moins de trois mois prouve que leur remise n'avait aucune raison de traîner pendant des années;*

#### **PAR CES MOTIFS**

*reçoit la réclamation en la forme,*

*la rejette comme non fondée (...).*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 17 décembre 2008, Madame ... a fait introduire un recours contentieux tendant à la réformation de la décision directoriale du 15 septembre 2008.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre la décision directoriale du 15 septembre 2008.

Le recours en réformation est encore recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, Madame ... fait état de ce qu'elle a remis, ensemble avec la réclamation contre le bulletin, la déclaration d'impôt pour l'année 2005, ensemble avec les pièces justificatives d'usage. Elle donne à considérer que la taxation des revenus ne constituerait pas une mesure de sanction, mais un procédé de détermination des bases d'imposition compte tenu des éléments à la disposition du bureau d'imposition, même applicable à l'égard des contribuables soigneux et diligents. Elle fait encore valoir qu'en vertu de l'article 243 (1) AO, le directeur serait tenu de procéder d'office à l'examen de la situation de fait et de droit à la base de la réclamation, tout en relevant qu'en vertu de l'article 244 AO, le directeur aurait les mêmes prérogatives que celles du bureau d'imposition. Elle reproche au bureau d'imposition de s'être écarté considérablement des éléments en sa possession, plus particulièrement de la déclaration d'impôt pour l'année 2004 et du bulletin d'imposition y relatif. Elle reproche encore au directeur de ne pas avoir tenu compte et de n'avoir même pas analysé la déclaration d'impôt pour l'année 2005 et les pièces y relatives, jointes à la réclamation. En se contentant de vérifier le principe du « *recours* » introduit par elle, à l'exclusion de tout examen au fond, le directeur aurait ainsi violé l'article 243 AO.

Le délégué du gouvernement soutient que ce serait à tort que la demanderesse reproche au directeur de ne pas avoir réexaminé son dossier au sens du paragraphe 243 AO, en donnant à considérer que celle-ci se serait limitée à introduire une réclamation, sans fournir la moindre précision quant à son objet et sa portée exacts. Le délégué du gouvernement en déduit qu'à défaut d'autres informations fournies, le réexamen aurait forcément dû aboutir au constat que la demanderesse n'aurait pas fourni des précisions motivant à suffisance de droit sa réclamation.

Le représentant étatique soutient encore que les dispositions du paragraphe 244 AO ne signifieraient pas que les fonctions du directeur et celles du bureau d'imposition ainsi que les principes gouvernant les procédures ainsi que le régime des preuves devant les deux institutions seraient identiques. Dans ce contexte, il donne à considérer qu'en vertu du paragraphe 166 AO, la déclaration d'impôt présentée au bureau d'imposition serait revêtue d'une présomption de sincérité et d'exactitude, impliquant que le bureau d'imposition serait tenu de contrôler l'exactitude de cette déclaration et ne pourrait la remettre en cause ou demander des justificatifs qu'en présence de doutes raisonnables y relatifs. Il soutient que la nature juridique d'une déclaration d'impôt annexée à une réclamation serait différente, en ce sens que cette déclaration ne serait à considérer que comme un simple état des avoirs et dettes du contribuable, couché sur le formulaire de la déclaration d'impôts sur le revenu, et qui serait fourni en guise de motivation à l'appui d'une réclamation, mais ne bénéficierait pas d'une présomption de sincérité ou d'exactitude.

Il en conclut que le contribuable aurait la charge de la preuve de sa « *déclaration* » devant le directeur.

Le représentant étatique souligne que la demanderesse n'aurait pas présenté le détail des recettes et dépenses relatives à l'exercice de la profession d'avocat, ni présenté des justificatifs y relatifs. Il soutient encore que le recours contentieux introduit n'apporterait pas plus de détails, et ne pourrait compléter les déclarations lacunaires de la demanderesse. En s'appuyant sur un arrêt de la Cour administrative du 19 février 2009, il conclut qu'en l'absence de pièces justificatives suffisantes, et eu égard à la seule déclaration d'impôt, qui n'aurait dans le cadre d'une procédure de réclamation pas de force probante suffisante pour établir que le bulletin d'impôt émis par voie de taxation s'écarterait de manière significative des revenus réels, il faudrait admettre que la demanderesse n'aurait pas produit des éléments de preuve suffisants pour établir le caractère erroné du bulletin entrepris.

En ordre subsidiaire, le délégué du gouvernement souligne que la taxation des revenus de la demanderesse serait régulière, étant donné que les conditions d'application du paragraphe 217 AO seraient remplies en l'espèce, en faisant valoir que le bureau d'imposition se serait trouvé en l'espèce dans l'impossibilité définitive de déterminer les bases d'imposition litigieuses et aurait ainsi été dans l'obligation de procéder à la taxation des revenus de la demanderesse, ceci par voie de généralisation. Il soutient que les calculs retenus auraient été établis d'une façon aussi objective que possible, sur base de données existantes et reposant sur des présomption de probabilité, et que le bureau aurait tenu compte de tous les indices et circonstances de nature à influencer sur la détermination du bénéfice réalisé par la demanderesse.

Le délégué du gouvernement conclut ainsi au rejet du recours.

Dans son mémoire en réplique, la demanderesse soutient qu'en l'espèce, contrairement aux allégations du délégué du gouvernement, la nature exacte et la portée de la réclamation auraient été claires, précises et sans équivoque, tout en faisant valoir que dans sa décision, le directeur ne se serait pas mépris sur la portée et la nature de cette réclamation.

Elle donne encore à considérer qu'elle aurait présenté un dossier conformément aux règles usuelles en matière fiscale, qu'elle aurait indiqué son chiffre d'affaires ainsi que ses dépenses en joignant un relevé détaillé des dépenses, un récapitulatif de ses dépenses ainsi que les pièces justificatives usuelles en relation avec ces dépenses.

Tout en admettant ne pas avoir joint le détail des recettes et les pièces justificatives y relatives, elle donne à considérer, d'un côté, qu'une telle manière de procéder serait usuelle, et le contraire ne serait même pas souhaité en règle générale par l'administration, et, de l'autre côté, que les revenus déclarés par elle seraient en tout état de cause supérieurs à ceux retenus par l'administration. Ainsi, elle relève que ce serait au niveau des dépenses, et plus particulièrement au niveau des revenus nets provenant de la location des biens ainsi que des dépenses spéciales que l'administration aurait dévié substantiellement de la réalité. Elle donne à considérer que les pièces justificatives en relation avec lesdites dépenses auraient été jointes à la déclaration, tout en insistant sur le fait qu'il s'agirait de documents officiels ayant une force probante indéniable.

Elle souligne dans ce contexte, qu'en cas de doute par le directeur, celui-ci aurait pu solliciter un complément d'informations ou des explications supplémentaires, tout en donnant à considérer qu'il ne ressortirait pas de la décision entreprise que le directeur aurait invoqué un caractère imprécis ou insuffisant de la réclamation ou des pièces à sa base, étant donné qu'il n'aurait même pas analysé le bien-fondé de la réclamation.

Elle soutient encore qu'il n'existerait aucune raison légale ou objective justifiant de priver une déclaration d'impôt fournie dans le cadre d'une réclamation de la présomption de véracité et de sincérité y attachée lorsqu'elle est fournie dans le cas de la procédure normale d'imposition, en faisant valoir que ce serait justement cette présomption de véracité qui justifierait l'existence de sanctions légales spécifiquement prévues en cas de trahison par le contribuable de cette présomption, soit en cas de fausse déclaration, soit en cas d'omission.

Elle critique ensuite la taxation d'office en ce qu'elle ne reposerait pas sur une base objective, ni sur des données existantes ou des présomptions de probabilité. A ce titre, elle soutient que le bureau d'imposition aurait ignoré les données existantes en sa possession, à savoir les dossiers des années précédentes et notamment celui de l'année 2004, tout en insistant sur ce que le bureau d'imposition aurait retenu à titre de revenu imposable pour l'année 2005 plus de trois fois celui qui résulterait du bulletin d'imposition pour l'année 2004, tandis que la progression du revenu imposable de 2000 à 2004 aurait été extrêmement faible.

La demanderesse soutient que le bureau d'imposition aurait ignoré les revenus nets de la location de biens ainsi que les dépenses spéciales déclarés et retenus en 2004, bien qu'il en aurait connu la continuité durant l'année 2005, en se référant plus particulièrement aux intérêts débiteurs et aux assurances.

La demanderesse reproche encore au bureau d'imposition d'avoir fixé à titre de cotisations sociales un montant dérisoire, en l'occurrence dix fois inférieur au montant réel, tel que cela résulterait de la pièce afférente produite par elle, tout en faisant valoir que ladite pièce constituerait une donnée officielle à la portée de l'administration fiscale, étant donné que cette dernière et le Centre commun de la sécurité sociale travailleraient en étroite coopération, les cotisations sociales étant fixées en fonction de l'imposition.

Elle en conclut que la taxation d'office aurait été utilisée en l'espèce non pas comme une mesure de fixation approximative, objective et probable des revenus pour l'année 2005, mais en tant que sanction de son retard dans la remise de la déclaration d'impôt, tout en soulignant que dans la décision directoriale entreprise le directeur aurait reconnu le caractère de sanction de la taxation. En ce faisant, tant le bureau d'imposition que le directeur se seraient éloignés du fondement, de la nature et de la portée légaux de la taxation d'office, ceci en violation de la loi.

Quant au principe de la taxation, il y a lieu de rappeler que le paragraphe 217 AO dispose que :

*« (1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, die für eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.*

*(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind ».*

La taxation des revenus constitue ainsi le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt (cf. trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts n° 388 et autres références y citées). Elle consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative, afin d'aboutir à une évaluation de la base imposable, correspondant dans toute la mesure du possible à la réalité économique. Ce procédé comporte nécessairement une marge d'incertitude et d'inexactitude et la prise en compte par l'administration fiscale d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération (cf. Cour adm. 30 janvier 2001, n° 12311C du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts n° 389 et autres références y citées). La taxation d'office ne constitue pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition compte tenu des éléments à disposition du bureau d'imposition, même applicable à l'égard des contribuables soigneux et diligents (cf. trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts n° 393).

En l'espèce, il n'est pas contesté que la demanderesse n'a pas donné suite aux injonctions administratives de remettre la déclaration d'impôt de l'année 2005. Il est encore constant que ce n'est que dans le cadre de la réclamation dirigée contre le bulletin d'impôt établi par la voie de la taxation d'office que la demanderesse a soumis au bureau d'imposition la déclaration d'impôt de l'année concernée, ainsi que différentes pièces justificatives afférentes, en les joignant à sa réclamation du 10 juillet 2008.

Au vu de ces éléments, le tribunal est amené à constater que c'est à bon droit que le directeur a retenu que le bureau d'imposition était tenu, conformément aux termes du paragraphe 217 AO, de procéder par voie de taxation pour fixer les bases d'imposition. Il y a lieu de relever dans ce contexte que le principe du recours à la procédure de la taxation d'office n'est pas en soi remis en question par la demanderesse, mais elle conteste le résultat, auquel aboutit la taxation d'office faite par le bureau d'imposition, qu'elle considère comme ne correspondant pas à la réalité.

Le paragraphe 228 AO dispose qu'une réclamation contre un bulletin doit « être introduite devant le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué ».

Le paragraphe 243 (1) AO prévoit que « *soweit die Rechtsmittelbehörden zur Nachprüfung tatsächlicher Verhältnisse berufen sind, haben sie den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln* ». Il résulte de cette disposition que le directeur est tenu de procéder d'office à l'examen de la situation de fait et de droit à la base de la réclamation. En d'autres termes, le directeur saisi d'une réclamation procède d'office à un réexamen intégral de la situation du contribuable et à l'établissement de l'impôt en lieu et place du bureau d'imposition, tel que cela a été relevé à juste titre par la demanderesse. A cette fin, le paragraphe 244 AO confère au directeur les mêmes prérogatives que celles revenant au bureau d'imposition dans le cadre de la procédure d'imposition, étant entendu que le paragraphe 204 (1) AO énonce que le bureau d'imposition doit "*die steuerpflichtigen Fälle (...) erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse (...) ermitteln, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind (...)*".

Il en découle que, saisi d'une réclamation contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation conformément au paragraphe 217 AO, le directeur ne saurait refuser un examen de la situation patrimoniale effective du contribuable dans la mesure où celui-ci lui rend l'exercice possible. La taxation n'est en effet pas une sanction à l'égard du contribuable négligent, mais un procédé de détermination des bases d'imposition susceptible d'être appliqué même à l'égard de contribuables soigneux et diligents.

C'est dès lors à tort que le directeur a opposé une fin de non-recevoir à la demanderesse qui s'est fait taxer par le bureau d'imposition et qui exerce devant lui une réclamation en lui demandant de réexaminer son imposition.

S'il est bien vrai, comme l'affirme le directeur, que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure, ceci signifie seulement que dès lors qu'il ressort des circonstances de l'affaire que les résultats des taxations sont vraisemblables, les critiques dirigées contre ces mesures ne sont pas fondées (v. C.E. 11 avril 1962, n° 5742 du rôle), et non que le contribuable qui s'estime surtaxé ne puisse pas bénéficier du droit de réclamation contre un bulletin auquel il reproche un résultat contraire aux vraisemblances ou dont il prouve le caractère erroné (Cour adm. 19 février 2009, n° 24907C du rôle, disponible sous [www.jurad.lu](http://www.jurad.lu)).

Au contraire, dans le cadre de l'examen de la situation réelle – *tatsächliche Verhältnisse* – le directeur, qui dispose du pouvoir d'une modification de l'imposition en défaveur du contribuable, doit donc appliquer les mêmes soins que le bureau d'imposition pour la détermination des bases d'imposition et de la cote d'impôt.

En l'espèce, c'est à tort que le délégué du gouvernement soutient qu'à défaut de précisions contenues dans la lettre de réclamation, le réexamen du dossier n'aurait pu aboutir qu'au constat de l'absence de précisions motivant la réclamation. En effet, s'il est vrai que dans la lettre de réclamation, la demanderesse s'est contentée de protester contre le bulletin litigieux, il n'en reste pas moins qu'à l'appui de sa réclamation, elle a fourni la déclaration d'impôt pour l'année 2005, ensemble avec des pièces justificatives, de sorte qu'au jour où le directeur a pris sa décision, il avait à sa disposition des éléments tendant à infirmer les chiffres retenus par le bureau d'imposition et il ne pouvait dès lors pas faire état d'une absence de précisions motivant la réclamation.

Quant à la charge de la preuve, c'est cependant à juste titre que le délégué du gouvernement a relevé que la force probante d'une déclaration est différente si elle est introduite auprès du bureau d'imposition dans le cadre d'une imposition normale, par rapport à l'hypothèse où elle n'est introduite qu'au stade d'une réclamation contre un bulletin d'impôt.

En effet, il est vrai que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité. Au cas cependant où le contribuable, malgré rappels et moyens de contrainte infructueux, se soustrait à son obligation de collaboration en omettant de remettre une déclaration d'impôt, mettant ainsi le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, il est censé se contenter de cette approximation, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus réels s'écartent de manière significative des bases d'imposition retenues dans le bulletin d'impôt (Cour adm. 19 février 2009, précité).

Dans le cadre de la preuve à rapporter ainsi, ses déclarations ne bénéficient d'aucune présomption de véracité. Plus particulièrement, dans la mesure où le paragraphe 208, alinéa 1<sup>er</sup> AO, qui instaure la présomption de véracité au fond en faveur d'une comptabilité reconnue régulière en la forme, s'insère dans les dispositions relatives à la procédure d'établissement de

l'impôt, cette présomption ne saurait être invoquée qu'au bénéfice d'une comptabilité remise à l'appui d'une déclaration d'impôt devant le bureau d'imposition, mais non pas en faveur d'une comptabilité soumise dans le cadre d'une réclamation, laquelle ne constitue qu'un simple moyen de preuve ne bénéficiant d'aucune présomption de véracité (trib. adm. 12 février 2003, n° 14855 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 380).

Le tribunal est amené à retenir qu'en l'espèce, c'est à tort que le délégué du gouvernement reproche à la demanderesse de ne pas avoir fourni des pièces justificatives, au-delà de la déclaration d'impôt.

Force est en effet au tribunal de constater que suivant les déclarations de la demanderesse dans la présente instance, la taxation d'office divergerait essentiellement de la réalité en ce qui concerne les dépenses, et plus particulièrement en ce qui concerne le montant des cotisations sociales dont fait état la demanderesse, ainsi que le revenu net de la location de biens, tandis que les montants retenus par le bureau d'imposition à titre de recettes seraient même inférieurs à ceux réellement perçues.

Dans la mesure où les contestations de la demanderesse se limitent ainsi essentiellement aux dépenses, et dans la mesure où, sur base de ses propres déclarations, les recettes réelles sont supérieures à celles retenues par le bureau d'imposition, le délégué du gouvernement ne saurait utilement reprocher à la demanderesse de ne pas avoir produit des pièces justificatives en ce qui concerne ces recettes.

Quant aux dépenses, le tribunal constate que la demanderesse a joint à la déclaration d'impôt notamment des certificats d'instituts bancaires afin d'étayer les intérêts débiteurs payés par elle. A défaut de contestations plus circonstanciées du délégué du gouvernement, la valeur probante de ces certificats n'est pas utilement remise en cause.

Le tribunal constate encore que la demanderesse a produit dans le cadre de la procédure contentieuse un certificat du Centre commun de la sécurité sociale, ayant également une valeur probante indéniable. Il ne se dégage cependant pas avec certitude des éléments du dossier si ce certificat était à la disposition du directeur au moment où il a pris sa décision, étant donné que ce certificat est certes renseigné sur le récapitulatif des pièces jointes à la déclaration d'impôt, mais il ne figure pas parmi les pièces déposées par la demanderesse à l'appui de la requête introductive et censées reprendre les pièces jointes à la réclamation devant le directeur.

Compte tenu du constat ci-avant retenu que c'est à tort que le directeur a opposé une fin de non-recevoir à la demanderesse et compte tenu du fait qu'il a omis de procéder à l'examen des pièces produites devant lui, et n'a ainsi pas respecté les obligations d'investigation pesant sur lui dans le cadre d'une procédure de réclamation, le tribunal est amené à conclure que la décision directoriale a été prise en violation de la loi.

Au vu de l'issue du litige et afin de maintenir dans le chef de la demanderesse la possibilité de voir toiser sa réclamation à un niveau non contentieux, et afin de permettre au directeur de prendre position sur les pièces produites par la demanderesse, il y a lieu, dans le cadre du recours en réformation sous examen, de prononcer l'annulation de la décision directoriale litigieuse et de renvoyer le dossier en prosécution de cause devant le directeur.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;



reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié ;

partant, dans le cadre du recours en réformation, annule la décision n° C 14525 du directeur de l'administration des Contributions directes du 15 septembre 2008 et renvoie le dossier en prosécution de cause devant ledit directeur ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,  
Martine Gillardin, premier juge,  
Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 22 juillet 2009 par le premier vice-président, en présence du greffier en chef Arny Schmit.

Arny Schmit

Carlo Schockweiler